

РЕШЕНИЕ

№ 1930

гр. София, 23.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 21 състав, в публично заседание на 10.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Проданова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **10352** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156-161 от Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба от [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020005486-091-001/04.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М. - ръководител на ревизията.

Жалбоподателят твърди, че оспореният РА е незаконосъобразен, тъй като становището на органите по приходите за фиктивноост на спорните доставки е необосновано и неподкрепено от събраните доказателства. Сочи се, че са налице достатъчно писмени доказателства, които дават яснота, относно вида на договорените услуги – договори, приемо–предавателни протоколи, фактури, доказателства за плащане и счетоводни регистри. Липсата на материална и техническа обезпеченост, според жалбоподателя са ирелевантни за реалността на доставките на услуги.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от процесуалният си представител адв. А. И., който поддържа жалбата и моли съда да отмени оспореният ревизионен акт. Претендира разноски по представен списък. Представя писмени бележки.

Ответникът – Директора на Дирекция ОДОП - С. към ЦУ на НАП, чрез процесуалният си представител юрисконсулт В. М. оспорва жалбата, намира, че в съдебното производство не са представени такива доказателства, въз основа на които да бъде приета различна фактическа обстановка, напротив събраните доказателства изцяло подкрепят изводите на ревизиращия орган. Моли съда да отхвърли жалбата

като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен Съд С. - град, I отделение, 21 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа и правна страна, следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспореният ревизионен акт е връчен електронно на 10.8.2021 г. Жалбата до директора на ДОДОП - С. при ЦУ на НАП е подадена на 30.6.2021 г. /вх. № 53-06-5036/23.6.2021 г. по описа на ТД – НАП С./. В срока по чл. 155, ал.1 от ДОПК административния орган не се е произнесъл с решение, поради което на основание чл. 155, ал.4 от ДОПК, РА е мълчаливо потвърден от директора на дирекция ОДОП С.. Жалба, вх. № 53-04-739 е адресирана до АССГ е подадена на 14.9.2021 г., т. е. в законния 14- дневен срок.

Във връзка с гореизложеното, съдът намира, че е сезиран от надлежна страна - участник в административното производство срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване, а жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221020005486-020-001/10.9.2020 г. е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задължения за данък върху добавената стойност за периодите от 13.5.2020 г. до 31.8.2020 г. Заповедта е връчена на 8.10.2020 г. По реда на чл. 113, ал. 3 във връзка с чл. 114, ал. 2 от ДОПК, срокът е продължен до 8.3.2021 г. със Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221020005486-020-002/30.12.2020 г., връчена електронно на 19.1.2021 г. и Заповед за изменение на ЗВР № Р-22221020005486-020-003/5.2.2021 г., връчена електронно на 8.2.2021 г.

Заповедите по хода на производството за издадени от Р. Я. на длъжност началник сектор „Ревизии” в дирекция „Контрол” при ТД на НАП - С., оправомощена на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП - С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ № Р-22221020005486-092-001/27.04.2021 г., връчен електронно, ведно с доказателствата на 28.4.2020 г., срещу който е подадено писмено възражение по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК.

Ревизията приключва с Ревизионен акт № Р-22221020005486-091-001/04.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М. - ръководител на ревизията. РА е връчен електронно на 12.10.2020 г.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне на данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган в съответствие с изискванията на чл. 119, ал. 2 и чл. 118, ал. 2 от ДОПК и приетите по делото Заповед № РД-01-128/18.2.2020 г. на Директора на ТД НАП - С., с която са определени служителите, които да изпълняват функции на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1

и чл. 119, ал. 2 от ДОПК,

Липсват данни за допуснати съществени процесуални нарушения - такива, които съществено са ограничили процесуалното право на защита на засегнатото лице в хода на ревизионното производство, актът е съобразен със закона, издаден е в съответната форма и съдържа необходимите реквизити. Ревизиращият екип е изследвал всички факти и обстоятелства, които са от значение за доказаване на реалността на предоставената услуга, както и обективната възможност на доставчика да я извърши. Подробно са анализирани всички представени от жалбоподателя писмени доказателства, включително, такъв анализ е извършен и от решаващия орган.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 1 и ал. 2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл. 16, ал. 1, т. 1 от Закона за електронния документ и електронния подпис (наименованието на закона, актуално към датата на издаване на РА), по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство спрямо жалбоподателя. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Ревизията обхваща определяне на данъчните задължения по ЗДДС за периода от 13.05.2020 г. до 31.08.2020 г. Предмет на ревизията са доставките, по които дружеството се явява получател и доставчик, обстоятелствата, довели до възникване на данъчния кредит, упражняване правото на данъчен кредит и начисляването на ДДС.

За периода е подадена справка-декларация, вх. № 22104068566/ 15.06.2020 г. в срока по чл. 125, ал.5 от ЗДДС с нулев резултат за периода.

С ревизионния акт са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и са установени задължения за довносяне в размер общо на 9 457,69 лв. и лихви за просрочия към тях в размер общо на 3 339,15 лв., както следва:

- За месец 6.2020 г. в размер на 1755,58 лева и лихва в размер на 987,83 лева
- За месец 7.2020 г. в размер на 6 470,91 лева и лихва в размер на 219,95 лева
- За месец 8.2020 г. в размер на 1 231,20 лева и лихва в размер на 131,37 лева.

Отказано е право на приспадане на ДК в размер на 577 432,50 лв., което дружеството е начислило чрез включване в дневници за покупки и справка декларации за ревизирания период на фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г., издадена от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА – АД с ЕИК BG831094393, предмет „по договор за финансов лизинг“, стойност 2 887 163,00 лв. и ДДС в размер на 577 432,50 лв.

За ревизираните периоди [фирма] декларира извършени доставки, облагаеми със ставка 9% и 20 %, по смисъла на чл. 6/9 от ЗДДС. Дружеството е осъществявало облагаеми доставки – продажба на услуги, свързани с туристическа дейност и управление на хотели и къмпинги. През периода на ревизията дейността на дружеството е ресторантьорство и къмпингуване.

На 05.08.2020 г. органи по приходи съвместно с органи на МВР са извършили проверка на стопанисван от [фирма] обект, представляващ хотелски комплекс „С. Г.” с местонахождение [населено място], местност Икантълъка. Обектът е стопанисван съгласно договор за финансов лизинг от 03.06.2020 г. и се състои от хотелска част с два хотела /„С. Г.” 1 с капацитет 48 легла и „С. Г.” 2 с капацитет 60 легла/ и къмпинг за каравани /с капацитет от 100 места/. Хотелската част е само за нощувки. Обектът е сезонен - от месец юни до края на септември. Предоставени са актуални цени за предоставяните услуги за 2020 г. и справка от ЕСТ - електронен регистър за настанени туристи. Плащанията се извършват в брой и по банка. В обекта няма ПОС терминал и не се приемат плащания с дебитни и кредитни карти. Не се приемат плащания с чекове и ваучери. При посещението е установено едно работещо фискално устройство, през което се отчитат приходите от двата хотела и къмпинга за каравани и второ фискално устройство, от което се отчитат само приходите от паркинг.

При започване на проверката е изведен един междинен финансов отчет № 000176/05.08.2020 г. Преброена е касовата наличност в размер на 1 068.60 лв. Съставен е опис на паричните средства. Констатирана е разлика в разчетената касова наличност от ФУ и фактическата наличност в размер на 192.60 лв. За констатираното нарушение на чл. 33. ал. 1 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г. е съставен Акт за установяване на административно нарушение /АУАН/ № F563775/10.08.2020 г.

В хода на проверката на рецепцията на обекта, са открити 3 тетрадки голям формат и 6 индигирани кочани сметко-фактури, за които управителят на хотел „С. Г.” - К. П. К., писмено е декларирал, че ги предава за целите на проверката. Заявил е, че същите се водят за настанявания и плащания от клиенти за предоставените им услуги. Сочените писмени доказателства съдържат данни за обекта, за плащания в брой с фиксирани дати, имена на клиенти, вид на услугата, брой нощувки, единична цена, обща стойност на плащането и подпис на администратор. Направено е заключение, че от тези документи се установяват суми, които многократно надхвърлят реализираният оборот през фискалното устройство.

Ревизиращият екип е намерил основание за корекция на данъчната основа на извършените доставки по отношение на неотразени приходи от настаняване и е начислил данък за м.06.2020 г., м. 07.2020 г. и м. 08.2020 г. На основание чл. 86. ал. 1 от ЗДДС допълнително е начислен ДДС в общ размер на 9 457.69 лв. във връзка с установени различия между декларираните продажби по касов апарат и банка и данните от тетрадка „Хотел”.

По фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г., издадена от ПЪРВА ИНВЕСТИЦИОННА БАНКА – АД с предмет на доставка „По договор за финансов лизинг ООOFЛ-L-000007/3.6.2020 - 6 ПИ, 19 СОС без УВЕ и движими вещи - [населено място], местност К. КК С. Г.” дружеството е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 577 432.50 лв.

Предмет на договора за финансов лизинг е курортен комплекс „С. Г.”. В чл. 20 от договора за финансов лизинг от 03.06.2020 г. е посочено, че „страните се договарят, сделката по договора да е частично облагаема с ДДС като по този начин общият

размер на дължимия за сделката по договора ДДС е в размер на 577 432.50 лева". Ревизиращите са посочили, че страните са приели сделката да е частично облагаема, без да конкретизират кои активи обект на лизинговия договор не са облагаеми за целите на ЗДДС. С приемо-предавателен протокол от 03.06.2020 г., сключен между лизингодателя и лизингополучателя е обективизирано предаване и приемане на недвижимото имущество, съоръжения, оборудване, обзавеждане - предмет на договора за финансов лизинг, което е индивидуализирано в Приложение № 1 към договора в състоянието, в което се намира към датата на подписване на договора, като в същия ден лизингодателят П. АД е приел имотите от продавачите [фирма] и [фирма].

Ревизиращият екип е формирал извода, че определеният данък от страна на лизингодателя е начислен без да е конкретизирано каква част от лизинговата цена е освободена от облагане с данък. Поради това на основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС същият се явява погрешно начислен и във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС за получателя не възниква право на приспадане на ДДС по доставката, по която хипотезата за доставка на стока е неотнормирана. На основание чл. 70, ал. 5 от ЗДДС с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит на [фирма] в размер на 577 432,50 лв. по фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г., издадена от П. АД.

Прието е заключение по допуснатата до изслушване съдебно – счетоводна експертиза. Въпреки това, съдът намира, че приетата в съдебно заседание на 03.02.2022 г. съдебно-счетоводна експертиза не следва да бъде кредитирана, тъй като не установява със специални знания правно релевантни за решаването на делото факти и обстоятелства.

Разпоредбата на чл. 88 от ЗДДС регламентира правилата за определяне на резултат на периода по ЗДДС. Съгласно ал.1 от чл. 89 от ЗДДС резултатът за данъчния период е разликата между общата сума на данъка начислен по фактурите, издадени от [фирма] /дневника за продажби/ и данъчния кредит по фактурите, получени от [фирма] /дневника за покупки/.

По отношение на приетата в съдебно заседание на 10.03.2022 г. допълнителна съдебно счетоводна експертиза съдът намира, че не следва да бъде кредитирано като необективно и непрофесионално изготвено. Вещото лице е констатирало, че процесната фактура е вписана под номер 2 187 в дневника за продажби на [фирма]. Следователно са налице множество издадени фактури - повече от 2 187. Видно от представената по делото в съдебно заседание на 10.03.2022 г. справка-декларация на [фирма] начисленият данък за този период е общо 1 284 229,04 лв. Със справката-декларация обаче е деклариран ДДС за внасяне в размер на 573 062,93 лв., представляващ разликата между начисления данък от 1 284 229,04 лв. и ползания данъчен кредит в размер на 711 166,11 лв. Следователно внесеният с платежно нареждане ДДС в размер на 573 062,93 лв. по СД за м.06.2020 г. не представлява „внесен ДДС по фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г."

Съдът кредитира експертното заключение заедно с устните уточнения и допълнения, направени от вещото лице в съдебно заседание, като обосновано, изготвено след като вещото лице се е запознало с всички приети от съда доказателства.

В частта на допълнително начисления ДДС за недекларирани приходи:

В хода на съдебното производство не бяха представени доказателства в полза на твърденията на лицето, които да опровергават изводите на ревизиращите по отношение на допълнително начисления ДДС в размер на 9 457,69 лв. за данъчни периоди от м.

Об до м. 08.2020 г., в тази част на оспорвания РА. Издавани фактури /някои без предмет и дата/, впоследствие анулирани са неотразени като анулирани в счетоводството на жалбоподателя. От заключението на назначената и изготвена по делото съдебносчетоводна експертиза се формира извод за невярно отчитане на стопанските операции, нередовно водено счетоводство и съставяне на документи в зависимост от възникналата необходимост с цел ползване на данъчно предимство или избягване на данъци.

Съгласно чл. 6 от ЗДДС доставка на стока е прехвърлянето право на собственост или друго вещно право върху стоката. Доставка на услуга е всяко извършване на услуга. При ревизията е извършена съпоставка на данните от оборотни ведомости с общия размер на декларираните приходи и разходи по справки - декларации по ЗДДС. Проследени са счетоводните записвания по счетоводни сметки от гр. 30, 60, 70 с оглед установяване на действително реализираните приходи и разходи и съпоставянето на същите с отчетените такива. Установено е разминаване между осчетоводените приходи с отразените доставки в СД по ЗДДС и регистър „Дневник за продажби“ за съответните данъчни периоди. За начина на разплащане ревизираното лице е заявило, че същото се извършва по банков и касов път, като ангажира доказателства за това. Съгласно разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 от закона, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Съгласно чл. 21, ал. 4, т. 1 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където се намира недвижимия имот, когато услугата е свързана с недвижим имот, включително при:

- а) предоставянето на права за ползване, на експертни услуги или услуги на посредници, свързани с недвижимия имот;
- б) услуги по подготовка и координация на строителните работи, свързани с недвижимия имот, като архитектурни, инженерни, надзорни и други;
- в) настаняване в хотели, къмпинги, караванни паркове, ваканционни лагери и други подобни.

Съгласно чл. 66, ал.2 от ЗДДС, данъчната ставка за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани, е в размер 9 %. На основание чл. 25, ал.1 от ЗДДС, данъчно събитие по смисъла на ЗДДС е доставка на стоки или услуги, извършени от данъчно задължените лица и възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е завършена. Разпоредбата на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС задължава всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби в търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Получателят е длъжен да получи фискалния или

системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта. В чл. 118, ал. 3 от ЗДДС е дадена дефиниция на „фискалния и системен бон“, а именно: фискалният и системният бон са хартиени документи, регистриращи продажба/доставка на стока или услуга в търговски обект, по която се плаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност.

При така изложената фактическа обстановка и с оглед спазване на действащите разпоредби на Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/, Правилника за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност /ППЗДДС/, настоящият съдебен състав намира основание за корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък.

Съгласно Договор за съвместна дейност от 03.06.2020 г. със [фирма], страните се договарят да осъществяват съвместна дейност в експлоатация на двата хотела и къмпинга в ТК С. Г. за срок от два месеца. Същевременно в договора за лизинг са налице клаузи, според които ползването на недвижимото имущество, оборудването или части от него от трети лица - следва да е с предварителното съгласие на лизингодателя и при условие на солидарна отговорност /чл. 59 и чл. 60 от договора за лизинг/. Тази договореност с лизингодателя пречатства жалбоподателят да се позовава на самостоятелно основание на Договор за съвместна дейност, сключен от него на 03.06.2020 г. със [фирма]. като същевременно липсват приложени доказателства в тази насока.

Безспорно е доказано, че жалбоподателят е извършвал дейност без да има категоризация на обекта и без регистрирани фискални устройства, като в нарушение на нормативните изисквания е ползвал „категоризираните касови апарати, персонал и оборотни средства“ на [фирма] /чл. 4, ал. 1, т. 2 от договора за съвместна дейност от 03.06.2020 г./, което е недопустимо. В полза на този извод е и представената с жалбата до административния орган фактура № 1/03.06.2020 г. на стойност 60 000,00 лв. с ДДС, издадена от жалбоподателя в полза на [фирма] с предмет „плащане на наем по договор за съвместна дейност“. Налага се извода, че жалбоподателят е извършвал търговска дейност в противоречие с нормативните изисквания на българското законодателство и без да отчита приходи. Доказателства в подкрепа на това са откритите тетрадки и индигирани сметко-фактури, налични при жалбоподателя.

Анализът на събраните такива подкрепя този извод, поради което издаденият РА в тази част е правилен и законосъобразен. Назначената и изготвена по делото съдебносчетоводна експертиза в тази част доказва извода за нередовно счетоводство и неотчитане на стопанските опарции в противоречие с принципите и нормите на Закона за счетоводството и данъчните закони.

В частта на непризнатото право на приспадане на данъчен кредит:

Съгласно разпоредбите на ЗДДС и Правилника за прилагане на ЗДДС за доставка по договор за лизинг, който е сключен след 1.1.2014 г., в който е предвидено да се прехвърли собствеността на стоката, както и в случаите, в

които е уговорена само опция за прехвърляне на правото на собственост и сборът от дължимите вноски по договора за лизинг, с изключение на лихвата по чл. 46, ал.1, т.1 от ЗДДС, е идентичен с пазарната цена на стоката към дата на предоставянето, е налице доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Съгласно т. 16 на § 1 от ДР на ЗДДС "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на ДОПК. "Пазарна цена" по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Методите за определяне на пазарните цени са:

- а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;
- б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;
- в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;
- г) методът на транзакционната нетна печалба;
- д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г.). Съгласно чл. 4 от същата наредба, прилагането на методите за определяне на пазарните цени има за цел постигане на резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия. В Наредбата е определено при какви условия, кой метод може да бъде ползван, като е допустимо едновременно прилагане на два или повече метода (чл. 10 от Наредбата) в случаите, когато самостоятелното прилагане на методите не води до резултат, отразяващ обичайните търговски и финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия.

Бизнес оценката по метода на амортизираната възстановителна стойност, или "метод на вещната стойност", не е сред изрично регламентирани с Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г и се използва за определяне на стойността на имоти, за които няма подходящи преки пазарни аналози, чрез позоваване на по-широк кръг данни от пазара. В тази връзка не би могло да се приеме, че оценката по този метод е относима за целите на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

По смисъла на чл. 8 ЗДДС услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока, като понятието за доставка на стока изисква, съгласно чл. 6, ал. 1 от същия закон, прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката. Наемът/ползването на активи, който не представлява доставка на стока, следва се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на чл. 8 от ЗДДС. Лизинговите договори с определени характеристики имат данъчно третиране, различно от това на наемните отношения и сходно с това

на покупко-продажбите.

Предвид сходствата и различията между договора за наем и договорите за лизинг, с оглед възникване на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя, е необходима преценка, в кои случаи договорът за лизинг следва да бъде определен като наемен договор за целите на ЗДДС.

За целите на облагане с данък върху добавената стойност в ЗДДС е направено следното разграничение на договорите за лизинг:

-договор за лизинг, в който изрично е предвидено прехвърляне правото на собственост и

-договор за лизинг, в който е уговорена само опция за прехвърляне правото на собственост (чл. 6, ал. 2, т. 3 ЗДДС).

Има се предвид, че опцията дава право на лизингополучателя да придобие правото на собственост върху стоката след изтичане на срока на лизинга с допълнително заплащане, различно от дължимите вноски по договора съгласно чл. 12, ал. 5 от ППЗДДС, или пък да се откаже от нея.

Дължимостта на ДДС, произлиза от закона, а не от договорености между страните по сделката. Във връзка с установеното в хода на ревизията, определеният данък от Кд92, версия Ж 3 "Ограничено ползване" Стр. 18 от 22 страна на лизингодателя е начислен без да се конкретизира, каква част от лизинговата цена е освободена от облагане с данък и в този смисъл на основание чл. 70, ал. 5 от закона се явява погрешно начислен и във връзка с чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС за получателя не възниква право на приспадане на ДДС по доставката, по която хипотезата за доставка на стока е неотнормирана.

Съгласно разпоредбите на българското законодателство за осчетоводяването на финансов лизинг има строги изисквания. По същество финансовия лизинг, съгласно нормите на ЗДДС се състои от две доставки:

- облагаема по отношение доставката на вещта и

- освободена касаеща финансовата услуга по лизинговата вноска.

Счетоводната отчетност се базира на доказателства за извършени стопански операции, правната им квалификация, данъчноправното им третиране.

Предмет на спора е непризнато право на приспадане на данъчен кредит в размер на 577 432.50 лв. по фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г., издадена от издадена от [фирма] с предмет „По договор за финансов лизинг ООФЛ-L-000007/3.6.2020 - 6 ПИ, 19 СОС без УВЕ и движими вещи - [населено място] м. К. КК С. Г.”.

Издадените фактури във връзка с договора за финансов лизинг не съответстват на погасителния план, представляващ приложение 2 към договора. Не е налице съответствие на фактурите с размера на уговорените лизингови вноски съгласно погасителния план, което е в нарушение на чл.8. ал. 1, б. а на лизинговия договор. Съгласно цитираната разпоредба на договора „лизингополучателят заплаща на лизингодателя лизингова цена на лизингови вноски с падеж и размер съгласно погасителния план". Видно от същия за данъчен период м. 06.2020 г. съгласно сключения договор и погасителен план е договорено вноската да бъде в размер на 37 000,00 лв., а за м. 07.2020 г. вноската да е в размер на 39 000.00 лв. Това е стойността която съгласно установените договорки е следвало да бъде фактурирана. Едва през м. 11.2020 г. е следвало да бъде фактурирана по-висока вноска по

лизинга в размер на 577433.00 лв., която по същество представлява начисления данък върху сделката. Издавайки фактура още през м. 06.2020 г. обаче с начислен данък се предоставя възможност за моментално приспадане на начисления данък и сочи за фактическото състояние и явното намерение на страните, и навежда извод за явно недобросъвестно поведение и злоупотреба с механизма на ДДС.

Формира се извода, че целта на издадените фактури е приспадането на ДДС веднага още в началото на договора, което ясно сочи за недобросъвестност на лицата и целта на сключения договор. Издавайки фактури несъобразени с договорения между страните погасителен план води до обезмисляне на същият и обезсилва правната му функция предвид и противоречието му с клаузите заложи в договора /нормата на чл. 8 от договора/ за доставка по договор за лизинг, в който е предвидено да се прехвърли собствеността на стока, както и в случаите, в които е уговорена само опция за прехвърляне на правото на собственост и сборът от дължимите вноски по договора за лизинг, с изключение на лихвата по чл. 46. ал. 1. т. 1 от ЗДДС е идентичен с пазарната цена на стоката към дата на предоставяне, е налице доставка на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 3 от ЗДДС. Предвид изложеното на датата на фактическото предоставяне на вещта на лизингополучателя възниква датата на данъчното събитие, съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 3, т. 2 от ЗДДС и данъкът става изискуем.

Действително жалбоподателят разполага единствено с договора за финансов лизинг и неговите приложения като доказателство. Именно чрез него се опитва да обоснове основание за издаване на фактура с начислен ДДС, който подлежи на възстановяване. Този договор и изготвения приемо-предавателен протокол /приложение № 1/ обаче създава юридическо положение, което не съответства на действителното фактическо положение, поради което може да се приеме, че са създадени като формално основание за издаване на фактура.

Липсва индивидуализация на имотите, за които сделката да бъде освободена. Налице е изброяване и посочване на имотите. Нито в общата част на договора, нито в приложенията към него, нито при описанието на отделните имоти е посочено, кои сделки се приемат за освободени и кои за облагаеми. В този смисъл определянето на „част от сделката, която да е частично необлагаема” /чл. 20 от договора/ е абсолютно необосновано. Липсва яснота как е формирана тази част. Нормите на ЗДДС и на българското законодателство, освен в изрично посочени законови изключения, не допускат страните по своя воля да определят коя сделка да е облагаема и коя не, а още по-малко закона допуска страните да договорят някоя сделка „да е частично облагаема с ДДС”. Липсват законови норми, които да посочват точното определяне размера на ДДС без да е ясно как е формирана данъчната основа и за кой точно предмет на сделката /кои недвижими имоти/, когато се прехвърлят няколко, както е изложено в чл. 20 от договора - „общия размер на сделката по този договор ДДС е в размер на 577 432,50 лева”.

Съгласно чл. 8, ал. 1, б. „б” от лизинговия договор „лизингополучателят поема задължение да заплати част от лизинговата цена със сумата от възстановения ДДС, посочен в алинея втора на настоящия чл. 8 в срок до

20.12.2020 г. Неплащането в посочения срок се счита за неизпълнение от страна на лизингополучателя по договора ведно с всички правни последици от това". Касае се за ясно и недвусмислено посочване целта на договора - избягване на данъчно облагане и ползването на данъчно предимство каквото разпоредбите и механизма на ЗДДС допускат чрез правото на приспадане на данъчен кредит само обаче в случаите на добросъвестност на страните в намеренията и реален стокооборот на доставките. Цитираната разпоредба на договора съдържа и намерението на страните за превъртане на данъка и неплащането на дължимия ДДС към бюджета. Буква „в” от чл. 8 от договора сочи, че „върху платената сума по буква „б” от алинея първа на настоящия член се дължи комисионна за предсрочно погасяване". Изложеното води на извод за злоупотреба с механизма на ДДС и неправомерно възстановяване на недължим данък във връзка с привидно сключени сделки.

С два нотариални акта от 03.06.2020 г. активите, обект на договора за финансов лизинг от 03.06.2020 г., са закупени от лизингодателя. Прави впечатление, че това се случва в деня на подписване на лизинговия договор от [фирма] и [фирма]. И двете дружества се представляват от Г. И. К.. В същия ден, лизингодателят предава обектите на договора за ползване по силата на лизинговия договор на [фирма]. Към датата на сделките [фирма] се представлява от В. Г. К. - свързано лице с продавачите на активите по смисъла на пар. 1, т. 3, буква „а” от ДОПК. Вписано е, че продажбите по нотариалните актове служат като извънсъдебно изпълнително основание по реда на чл. 417. ал. 3 от ГПК във връзка с възбрана по изпълнително дело № 20197370400503 по описа на ЧСИ, рег. № 737.

С приемо-предавателен протокол от 03.06.2020 г., сключен между лизингодателя и лизингополучателя, се обективира предаване и приемане на недвижимото имущество, съоръжения, оборудване, обзавеждане - предмет на договора за финансов лизинг, което е индивидуализирано в Приложение № 1 към договора в състоянието, в което се намира към датата на подписване на договора. В същия ден лизингодателят [фирма] е приел имотите от продавачите [фирма] и [фирма]. Налага се извода, че „ползите от използване на активите остават в патримониума на свързани лица, но на различна цена, която значително се отличава от цената, определена при продажбата на активите от тяхна страна, в един и същи ден”.

В този смисъл следва да се има предвид и изложеното по-горе за свързаност на лицата, прехвърлянето на имота в едни и същ ден на банката и на ревизираното лице, както и фиктивното предаване на имота с приемо-предавателния протокол.

Прави впечатление и обстоятелството, че жалбоподателят е новоучредено дружество с капитал от 2 лв., вписано е в Търговския регистър на 19.03.2020 г. Регистрирано е по ЗДДС по избор независимо от оборота на 13.05.2020 г. Същевременно към няма регистрация и не функционира като хотел, т.е. няма и не отчита приходи. Не става ясно как същият ще погасява лизинговите вноски по сключения договор. Дружеството стартира с претендираното право на данъчен кредит по издадената от [фирма] фактура № [ЕГН]/04.06.2020 г. в размер на 577 432.50 лв., от където би могло да погасява и лизинговите вноски по посочения план. Това обстоятелство недвусмислено сочи за

злоупотреба с право и с механизма на ДДС с каквато цел очевидно е сключен договора за лизинг. От анализа на всички клаузи на договора става ясно липсата на намерение да се изпълни посочения договор и явната злоупотреба с механизма на ДДС.

Фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка, е с невярно съдържание. Издаването и използването от получателя за упражняване на право на данъчен кредит на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама. В този смисъл е Решение от 7.12.2010 г. по дело С-285/09, т. 49. Аналогично, в т. 62 на Решение по дело по дело С-454/98, е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Упражнявайки право на приспадане на данъчен кредит по т. нар. „нередовни фактури” ревизираното дружеството очевидно се е стремяло към неправомерно облагодетелстване.

Липсва легална дефиниция на понятието данъчна измама. В случай, че не е налице легална дефиниция на конкретно понятие, се прилага общоприетият смисъл на това понятие. Под данъчна измама следва да се разбира всяко действие или бездействие, водещо до въвеждане в заблуждение, целящо или имащо краен резултат ощетяване на бюджета.

Тъй като се потвърждават задълженията за ДДС, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

С оглед изхода на спора искането на ответника за присъждане на разноски са основателни и следва да се уважат. Претендираното от ответника юрисконсултско възнаграждение, изчислено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, възлиза на 1374 лв. и е в минимален размер, поради което възражението за прекомерност е неоснователно.

С оглед изхода на делото разноски се дължат на ответника, които са своевременно поискани на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК.

Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 5 от Наредба № 1 /2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да бъде присъдено възнаграждение за юрисконсулт в размер на 8 432,30 /осем хиляди четиристотин тридесет и два лева и тридесет стотинки/ лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 1 и пр. 4 от ДОПК, Административен съд София град, I отделение, 21 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22221020005486-091-001/04.06.2021 г., издаден от Х. Б. М. - орган, възложил ревизията, и Т. В. М. - ръководител на ревизията, с които са направени корекции на декларираните резултати по Закона за данък върху добавената

стойност /ЗДДС/ в размер на 9 457,69 лв. и са определени лихви за забава в размер на 3 339,15 лв., както и е отказано е право на приспадне на данъчен кредит в размер на 577 432,50 лв.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при ЦУ на НАП сумата от 8 432,30 /осем хиляди четиристотин тридесет и два лева и тридесет стотинки/ лева разноси за юрисконсултско възнаграждение.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване в 14- дневен срок от съобщаването му на страните пред Върховния административен съд на Република България.

СЪДИЯ: